

Audience publique du 27 novembre 2006

Recours formé par la société anonyme ... s.a., ...,
contre des décisions du bureau d'imposition Luxembourg sociétés II
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'impôt
sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 21034 du rôle et déposée le 17 février 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... s.a., ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ... et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation et sinon à l'annulation des décisions suivantes, toutes datées du 4 mai 2005 :

- 1) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2001 ;
- 2) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2000 ;
- 3) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2001 ;
- 4) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2001 ;
- 5) le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal 2001 ;
- 6) le bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2001 ;
- 7) le bulletin de l'impôt commercial communal 2001 ;
- 8) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000 ;
- 9) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2000 ;
- 10) le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal 2000 ;
- 11) le bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2000 ;
- 12) le bulletin de l'impôt commercial communal 2000 ;
- 13) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 1999 ;
- 14) le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 1999 ;
- 15) le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal 1999 ;
- 16) le bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 1999 ;
- 17) le bulletin de l'impôt commercial communal 1999 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mai 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ...s.a.;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les décisions critiquées ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 octobre 2006.

La société ... s.a., ci-après « ... », ayant déposé ses déclarations fiscales relatives aux exercices 1999, 2000 et 2001 en date des 14 mai 2002, 29 octobre 2002 et 25 avril 2005, fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes durant la période du 22 novembre 2002 au 8 mars 2005, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 8 mars 2005, ci-après « *le rapport* ».

Ce rapport et le projet d'imposition établi en conséquence furent communiqués par l'administration des Contributions directes à ... par courrier du 4 avril 2005 et ... adressa en date du 22 avril 2005 une prise de position afférente de l'administration des Contributions directes.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés II émit le 4 mai 2005 à l'attention ... pour chaque exercice fiscal concerné chaque fois un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *IRC* »), un bulletin de l'impôt commercial communal (ci-après « *ICC* »), un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, un bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale ainsi qu'un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, et pour les exercices 2000 et 2001, chaque fois un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, les bulletins IRC indiquant à chaque fois que « *les objections formulées dans le courrier du 21 avril 2005 n'ont pas pu être prises en considération* ».

... formula une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre ces bulletins par lettre du 8 juillet 2005.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », ... fit introduire le 17 février 2006 un recours tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins lui adressés, par lequel elle critique le rapport de révision sis à la base des divers bulletins.

Recevabilité

Le délégué du Gouvernement soulève à titre principal l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédit article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours en réformation introduit à titre principal est à cet égard recevable ; le recours subsidiaire en annulation est dès lors irrecevable.

Le délégué du Gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours tel que dirigé contre les bulletins de la ventilation de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et les bulletins de l'ICC, en relevant que les différents moyens de ... critiqueraient des points décidés par d'autres bulletins, à savoir les bulletins de la base d'assiette, qui auraient également été entrepris.

En vertu du § 231 AO un bulletin de l'impôt commercial communal, se bornant à appliquer le tarif communal pour liquider la cote d'impôt, n'est pas susceptible d'être attaqué par des moyens relatifs à ce qui est tranché par le bulletin de la base d'assiette, sauf si le bulletin de la base d'assiette se trouve réuni au bulletin d'impôt commercial dans un même support matériel.

Or il apparaît à l'étude des pièces versées en cause que les bulletins de la base d'assiette ainsi que les bulletins d'impôt commercial adressés à la demanderesse se trouvent matérialisés dans deux supports distincts, de sorte que le recours basé essentiellement sur des moyens relatifs à la fixation du bénéfice d'exploitation de la demanderesse ainsi que sur des contestations relatives à des distributions cachées de bénéfice telles que retenues par l'administration, doit être déclaré irrecevable dans la mesure où il porte contre les bulletins de l'ICC déférés.

En ce qui concerne les bulletins de la ventilation de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, le § 388, alinéa 3 AO dispose qu'un tel bulletin ne peut pas être attaqué au motif que les bases fiscales ventilées auraient été arrêtées de manière erronée ; c'est par conséquent à bon droit que le délégué du Gouvernement a soulevé l'irrecevabilité du recours tel que dirigé contre les bulletins de la ventilation de la base d'assiette de l'impôt commercial communal.

Le recours en réformation de ..., non autrement critiqué, est recevable pour le surplus.

Quant au fond, le délégué du Gouvernement soutient que la vérification approfondie des comptes que le bureau d'imposition avait demandée au service de révision aurait révélé certaines irrégularités comptables que la demanderesse chercherait actuellement à minimiser. Il considère encore, après avoir constaté que ... déplore que ni le bureau d'imposition, ni le directeur n'aient tenu compte de ses objections, que *« précisément le fait que le réviseur, ayant acquis une connaissance intime de l'entreprise, n'ait pas succombé à des arguments à première vue séduisants peut aussi plaider actuellement pour une appréciation prudente et nuancée des arguments proposés »*.

Dans son mémoire en réplique, ... critique l'absence de volonté de discussion de la part de l'administration, qu'elle accuse d'escamoter toute discussion contradictoire sur le fond en relevant qu' « *au lieu de prendre position point par point sur les sujets litigieux, tels que mentionnés dans la requête introductive d'instance, l'administration se borne à reproduire des formules générales et passe-partout* ». Elle affirme dans ce contexte ne pas être disposée à accepter que « *l'administration cherche son salut dans des formules lapidaires qui n'ont qu'un lointain rapport avec le dossier et aucun rapport avec les redressements concrets faits par le réviseur* » et insiste pour que l'administration accepte enfin de prendre position, fût-ce dans le cadre d'un mémoire en réplique ou à l'occasion des plaidoiries.

Remarques préliminaires

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier globalement non instruit par l'administration.

En effet, force est de constater que si ... a communiqué une prise de position circonstanciée à l'administration des Contributions directes portant sur le rapport de révision du 8 mars 2005 et sur le projet d'imposition en découlant, l'administration, lors de l'émission des bulletins d'imposition afférents, s'est contentée d'indiquer sur les bulletins IRC de manière laconique ne pas avoir pu prendre en considération les objections formulées par ...en renvoyant la société aux conclusions du rapport de révision sans informer le contribuable des raisons de ce refus de prise en compte.

Force est encore de constater que la réclamation introduite par ... auprès du directeur n'a pas été rencontrée par ce dernier, le directeur ayant maintenu le silence par rapport à la réclamation circonstanciée du contribuable.

Or, si le législateur a permis au contribuable, au travers de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale - le bulletin d'imposition critiqué - en cas de silence du directeur perdurant pendant plus de 6 mois, cette possibilité de recours a été créée à la seule fin de ne pas retarder l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence perdurant du directeur dû à une instruction prolongée de dossiers pouvant présenter une complexité certaine, mais non de consacrer le droit du directeur à ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* [die Rechtsmittelbehörden] *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Au-delà de la constatation d'une obligation légale dans le chef du directeur, il convient encore de souligner que la communication d'une décision sur réclamation doit également permettre au contribuable de décider, en pleine connaissance de cause, au vu des éléments dont dispose le directeur et sur lesquels il se base pour asseoir sa décision, s'il est utile pour le contribuable de saisir le tribunal. En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part.

Enfin, il échet de relever que le contribuable étant de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur, il ne saurait être admis que le directeur, en déniait au contribuable l'instruction de sa réclamation, ne vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en le transformant en simple chicane administrative imposée au contribuable désireux de voir vider son différent avec l'administration des Contributions directes.

Néanmoins, encore que ce comportement soit le cas échéant susceptible d'être analysé en dysfonctionnement pouvant ouvrir le droit à demander des dommages et intérêts devant les juridictions ordinaires sur base notamment de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, la demanderesse ne saurait en tirer une quelconque annulation, étant donné que contrairement au droit administratif général, le droit fiscal ne considère pas que le silence prolongé du directeur de l'administration des Contributions directes est à assimiler à une décision implicite de refus, susceptible, le cas échéant, d'être annulée pour défaut de motivation, mais seulement que ce silence ouvre le droit, pour le contribuable, à porter la décision initiale devant le juge administratif.

Force est cependant là encore de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté directement contre les bulletins initiaux, n'a pas rencontré l'argumentation de la demanderesse, mais s'est contenté de renvoyer, en substance, le tribunal au rapport de révision du 8 mars 2005, en faisant plaider que le maintien - implicite - des conclusions de ce rapport plaiderait actuellement pour une appréciation prudente et nuancée des moyens avancés par

Le tribunal ne saurait cependant accepter d'accorder davantage de crédibilité à la position de l'administration du seul fait que l'administration est restée constante dans son refus de prendre en compte la prise de position du contribuable.

Au contraire, il échet de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur (trib. adm., 24 avril 2003, n° 10300, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 444).

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et à conforter de la sorte la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe au bureau d'imposition de faire d'état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique de l'opération (trib. adm., 28 juin 2000, n° 11553, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 328).

En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1^{er} AO : « *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») : pour reprendre les termes d'un auteur (Steichen A., Manuel de droit fiscal – Le droit fiscal général, Ed. St Paul, 2000, T.1, n° 713, p. 537), « *ce sera la vraisemblance la plus vraisemblable qui l'emportera* ».

C'est sur cette toile de fond que le tribunal se propose d'examiner les décisions lui déférées par rapport aux moyens développés par la demanderesse, étant encore souligné que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal, mais uniquement à examiner les décisions administratives lui soumises, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci en les points jugés illégaux.

Quant au fond

1. La demanderesse ... procède dans un premier temps dans son recours à des remarques d'ordre général concernant la motivation du rapport de révision, notamment en ce qui concerne le problème de la fixation des prix et celui de l'existence d'une comptabilité régulière.

Le tribunal tient à ce sujet à rappeler qu'il se trouve en tant que juge administratif saisi de décisions administratives faisant grief, et non du rapport de révision, ce dernier n'ayant que vocation à intervenir en tant que motivation initiale des décisions déférées.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux portant contre des actes déterminés, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par la demanderesse pour contrer les motifs spécifiques à l'acte déféré, mais que son rôle ne consiste pas à procéder indépendamment des moyens échangés à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. Il ne suffit dès lors pas de contester comme en l'espèce une constatation retenue par l'administration dans ledit rapport de révision - document préparatoire aux décisions incriminées – ou encore des commentaires à portée générale, mais il appartient à la demanderesse d'établir que les décisions déférées sont non fondées ou illégales pour l'un des motifs énumérés à l'article 2, alinéa 1^{er} de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif tant en ce qui concerne leur conclusion que leur motivation, ce qui implique nécessairement que les moyens de la demanderesse portent directement ou indirectement sur les décisions déférées.

Or force est de constater qu'en l'espèce la demanderesse fait porter d'une manière générale son recours contre le rapport de révision, sans préciser en quoi les illégalités ou irrégularités querellées dans ce rapport se répercutent sur les décisions déferées au tribunal.

Si le tribunal peut certes déceler de son propre chef le lien direct existant entre les décisions déferées et les constatations de l'administration telles que retenues dans ledit bulletin, lorsque l'administration en tire des conclusions précises chiffrées, telles que par exemple la nécessité de procéder à un redressement dûment chiffré ou encore lorsque les bulletins d'impôts déferés renvoient directement aux conclusions du rapport de révision, encore que la demanderesse ait omis d'établir un tel lien, voire seulement de départager ses différents griefs relatifs au rapport de révision entre les différents bulletins querellés, il n'en est pas de même lorsqu'aucune incidence directe entre les constatations de l'administration et les décisions querellées n'est établie ou décelable en l'état des moyens avancés par

Aussi, le tribunal n'entend pas trancher de manière générale et abstraite les questions soulevées par la demanderesse dans le cadre de ce qu'elle qualifie elle-même de « *remarques de nature plus générale sur le rapport* », mais examinera les moyens de la société par rapport à des griefs concrets et précis.

2. ... critique en premier lieu le rapport de révision en ce que celui-ci commente en son **point 15**) l'évaluation des travaux en cours ainsi que la fixation des prix par la société et en ce qu'il conclut à la tenue irrégulière de la comptabilité.

Le tribunal constate à ce sujet que si l'administration, à travers le rapport de révision litigieux, critique l'évaluation des travaux en cours telle que réalisée par la société, en ce que cette évaluation serait faite hors comptabilité et se résumerait à une seule comptabilisation au lieu d'une comptabilisation individuelle pour chaque client, et estime que les travaux en cours à la fin des exercices 1998 et 1999 seraient sous-évalués, pour ensuite arriver à la constatation que « *faute de relevé détaillé des travaux en cours des différents chantiers, l'évaluation correcte des travaux en cours de fin d'exercice n'est pas possible. Il en résulte un décalage de bénéfice dans le temps* », le tribunal ne décèle pas, dans ce point particulier du rapport de révision, de conclusion immédiate ayant une incidence directe sur les décisions déferées.

Il convient par ailleurs de relever que la demanderesse omet également de son côté de tirer un moyen juridique des reproches qu'elle adresse aux commentaires du rapport de révision inscrits au point 15) litigieux.

Le tribunal renvoie par conséquent en ce qui concerne ce point particulier à ses développements ci-dessus sub 1).

3. L'administration procède sur base du **point 18.1)** à un redressement d'un montant de 561.064.- LUF du chef d'une distribution cachée de bénéfice au profit de Monsieur BBB en arguant du fait que des travaux de rénovation auraient été effectués dans un immeuble sis à Pétange et appartenant à titre privé à Monsieur BBB, sans que ces travaux ne lui aient été facturés.

Le rapport de révision retient à ce titre expressément que « *comme les travaux de rénovation ci-dessus n'ont pas été facturés à Monsieur BBB il y a lieu d'augmenter les ventes de 1999 tout en appliquant une marge de 15% sur les travaux des sous-traitants. Majoration: $487\,839 \times 1,15 = 561\,014.-$* ».

Il résulte cependant des explications fournies par ..., explications fournies dès le 22 avril 2005 au bureau d'imposition et en date du 8 juillet 2005 au directeur, que les travaux en question ont été facturés à Monsieur BBB le 13 octobre 2003 respectivement le 23 octobre 2003, sans que l'administration ne tienne pour autant compte de ces justifications.

Le tribunal considère dès lors, en l'absence de toute prise de position afférente de l'administration et en particulier de toute contestation circonstanciée, que la demanderesse a de son côté valablement exposé les circonstances particulières de cette opération, de sorte que les décisions déférées sont à réformer dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 1999 la distribution cachée de bénéfice d'un montant de 561.064.- LUF.

4. Le rapport de révision procède sous son **point 18.2)** à une description de la situation comptable relative à l'immeuble du siège de la société demanderesse, appartenant à titre privé à Monsieur BBB, en énumérant les différents postes relatifs à l'aménagement et à la rénovation de cet immeuble. Le rapport de révision constate encore que les investissements concernant les bureaux, inscrits au tableau d'amortissement de la société comme « *travaux propres* », ont été amortis linéairement pour la durée du bail sur huit ans à partir de 1998.

Enfin, le rapport retient encore que ... aurait rénové l'immeuble appartenant à Monsieur BBB au prix coûtant des matériaux, c'est-à-dire sans marge bénéficiaire et avec une marge réduite de 40 % seulement sur les salaires, au lieu des 100 à 150 % usuels, Monsieur BBB en contre-partie ne touchant qu'un loyer de 300.- LUF /m² au lieu de 600.-/m², pour ensuite commenter les modalités de la location de cet immeuble sur base d'un tableau des quote-parts des surfaces et des prix par m² des différents contrats de location afférents.

... critique ces commentaires en expliquant que si Monsieur BBB lui a donné en location cet immeuble, elle aurait, en contrepartie d'un loyer modeste sur un bail de 10 années, réalisé des travaux de remise en état sur l'immeuble, travaux qui à terme reviendraient à Monsieur BBB et affirme qu'il s'agirait d'une pratique courante pour des immeubles à bureaux et de commerce notamment et que les conditions appliquées en l'espèce seraient identiques à celles appliquées entre tiers.

Force est au tribunal de constater que l'administration n'a *a priori* pas tiré de conclusion préjudiciable de ses commentaires développés au point 18.2) du rapport de révision, ces commentaires se concluant en effet par l'indication « *redressement : p.m.* ».

Force est encore au tribunal de constater, à l'instar de ses constatations sub 1) ci-dessus, que la demanderesse omet de formuler un moyen précis en conclusion de ses développements afférents, et qu'elle reste tout particulièrement en défaut d'indiquer en quoi les commentaires et constatations de l'administration, telles que reprises au point 18.2) du rapport, se répercuteraient concrètement sur une ou plusieurs des décisions déférées. Le tribunal rappelle à ce sujet pour autant que de besoin qu'il ne saurait réformer sinon annuler que des décisions administratives faisant grief, c'est-à-dire ayant une incidence concrète en droit ou en fait sur la situation de la demanderesse, la seule contestation par la demanderesse d'une motivation avancée par l'administration au stade préparatoire des décisions, sans que la demanderesse n'ait établi que cette motivation ait eu une incidence directe sur les bulletins déférés, n'étant pas suffisante à cet effet.

Il se dégage des considérations qui précèdent que les développements de la demanderesse par rapport au point 18.2) du rapport laissent d'être pertinents.

5. Le rapport conteste en son **point 18.3)** le prix de revient de deux appartements situés dans l'immeuble du siège à Strassen et appartenant à titre privé à Monsieur BBB, en retenant que le prix de 5.520 000.- LUF TVAC (2.760.000.- LUF par unité), soit 25.205.- par m², facturé à Monsieur BBB pour les deux appartements, se situerait largement en dessous de la valeur estimée de réalisation en vertu de l'article 27(2) LIR, c'est-à-dire le prix de vente du marché immobilier. Le rapport considère par ailleurs que le prix de ces deux appartements, construits dans un deuxième étage érigé sur l'immeuble existant, devrait refléter les coûts propres à la surélévation du bâtiment existant, tels que « *frais et honoraires d'ingénieur et d'architecte (faisabilité, statique, plans, autorisations etc), les frais de soutènement, les frais de raccordement et d'extension des réseaux existants (eau, canal, électricité, téléphone, antenne), les frais de la grue, de la préparation du sol, des percements de la dalle, de l'escalier etc* ».

En se basant sur le loyer mensuel payé par l'un des locataires de ces appartements, le rapport retient une valeur de l'appartement de 6.720.000.- LUF, pour en déduire un prix évalué à la valeur d'exploitation de 6.050.000.- LUF TVAC, au lieu de 2.760.000.- LUF TVAC.

Compte tenu du fait que l'immeuble aurait été acquis à un prix très favorable par Monsieur BBB lors d'une vente publique, le rapport évalue la quote-part du terrain des deux appartements à 20 % du prix évalué, pour ainsi, par soustraction du prix hors-terrain du prix facturé à Monsieur BBB, aboutir à une majoration de prix de 4.160.000.- LUF.

La demanderesse conteste l'évaluation effectuée par le rapport et affirme que le prix par m² correspondrait aux prix appliqués à cette époque par la société à tout client pour la construction et l'aménagement complet d'un étage supplémentaire et maintient que tous les frais énumérés par le réviseur seraient inclus dans le prix de 25.000.-/m² LUF TVAC.

... souligne plus particulièrement en qui concerne les détails relevés dans le rapport que la facture pour frais d'ingénieurs concernerait exclusivement la stabilité du hall de stockage, ainsi que la faisabilité de la dalle en béton sur ce même hall de stockage, mais qu'elle ne concernerait donc ni la partie administrative du bâtiment, ni les appartements ; que la construction des deux appartements n'aurait pas engagé des honoraires d'architectes séparés ; aucun frais de soutènement n'aurait été engagé, ce qu'une visite de la cave existante pourrait prouver ; les frais d'extension des réseaux existants pour eau, canal, électricité, etc. seraient occasionnés lors de toute construction pour un étage supplémentaire et seraient donc bien compris dans les 25.000.-/m² LUF TVAC ; que les frais de la grue (d'un montant de 10.500.- LUF seulement) auraient de toute façon été occasionnés avec ou sans étage supplémentaire, vu qu'il s'agissait d'une grue mobile ayant servi à mettre en place le bois de la charpente ; qu'une préparation du sol n'aurait pas été réalisée ; que les frais relatifs à la construction d'un escalier auraient finalement aussi été compris dans le prix de revient de 25.000.-/m² LUF TVAC.

La demanderesse souligne avoir proposé, pour le cas où les preuves livrées n'auraient pas été retenues comme suffisantes, d'établir le prix de ces travaux moyennant une évaluation par expert par mètre et prix unitaires appliqués à cette époque, sans que le bureau d'imposition ou le directeur ne donne de suite à cette proposition.

La société conteste encore l'application d'un taux de rendement du loyer de 5 % ; si elle admet qu'un tel taux trouve son origine dans la loi du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer, en tant que méthode de calcul du loyer sur base du capital investi, elle estime que ce taux ne saurait être utilisé pour calculer la valeur théorique d'un appartement à partir du loyer payé, le taux de rendement en question n'étant pas conforme à la réalité du marché.

... s'insurge également contre le fait que le rapport calcule une distribution cachée de bénéfice sur base de la valeur vénale des appartements ; elle estime en effet que si des travaux ont été faits sur l'immeuble appartenant à Monsieur BBB, la valeur de ces travaux (dans ce cas facturés et payés) serait le cas échéant susceptible de représenter une distribution cachée, mais non pas la valeur de l'immeuble au moment où les travaux sont achevés.

Enfin, la société critique le rapport pour ne pas avoir tenu compte du fait que le prix facturé à Monsieur BBB ne comprendrait que les transformations réalisées et non la valeur des constructions, installations et équipements existants avant ces transformations (fondations, caves, murs porteurs, raccordements aux réseaux publics, chauffage, entrée principale vers les deux appartements, etc.) et compris dans le prix d'adjudication de l'immeuble, pour finalement conclure au caractère erroné de l'évaluation et pour maintenir que le prix payé par Monsieur BBB serait conforme à celui qu'aurait payé un tiers.

Le tribunal est amené, au vu des explications précises et circonstanciées de la demanderesse, non rencontrées, et par conséquent non énervées, par l'administration à admettre que les décisions déférées laissent d'être motivées à suffisance sur ce point, de sorte qu'en l'absence de toute prise de position concrète afférente de la part de l'Etat, il y a lieu de faire droit aux prétentions de la demanderesse et de ne pas retenir l'évaluation telle qu'effectuée par l'administration, de sorte qu'il n'est en état actuel d'instruction du dossier pas établi que le prix payé par Monsieur BBB ne correspondrait globalement pas au prix pratiqué sur le marché, de sorte à ne pas permettre de retenir une distribution cachée de bénéfice à son profit.

Il échet par conséquent de réformer les décisions déférées dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2000 la distribution cachée de bénéfice alléguée d'un montant de 4.160.000.- LUF.

6. Le rapport oppose en son **point 18.4)** la rémunération mensuelle versée à l'architecte indépendant WWW d'un montant de 168.000.- LUF TVAC, rémunération que le réviseur estime manifestement insuffisante, au prix mis en compte par ... pour la construction de la maison d'habitation de Monsieur ..., à savoir 12.552.767.- LUF, dont un montant de 5.500.000.- LUF figurait au 31 décembre 1997 au compte « *travaux en cours* ».

Le rapport applique à ces travaux en cours une marge de 15 %, soit 825.000.- LUF, au motif que les travaux en cours seraient évalués au prix coûtant, et procède dès lors à un redressement par bilan fiscal pour le montant de 825.000.- LUF.

La société, dans son recours, prend principalement position par rapport aux critiques du réviseur relatives au montant des honoraires perçus par l'architecte, estimant que cette question ne concernerait pas l'administration, et revendique le droit de ne procéder à une facturation intégrale de la maison construite pour l'architecte qu'à l'achèvement de celle-ci, plutôt que de procéder à une facturation en plusieurs étapes telle que demandée par le réviseur.

Ces moyens sont encore à mettre en parallèle avec ceux exposés par la société en tant que remarques d'ordre général ainsi qu'avec ceux concernant le point 15) du rapport.

En effet, la demanderesse a critiqué à cette occasion les commentaires du réviseur relatifs à l'évaluation des travaux en cours, le réviseur ayant exigé une comptabilisation individuelle des travaux en cours pour chaque client, et, en se basant sur un ouvrage allemand (« *Betriebsprüfung* » de H. Dewein), a exigé que l'évaluation des travaux en cours tienne compte de la marge brute à appliquer. La société conteste la pertinence de la référence au prédit ouvrage, en expliquant que la notion de « *Teilleistung* » y mentionnée s'appliquerait à des travaux qui font l'objet d'une réception à part, de sorte que l'on puisse considérer que le bénéfice est définitivement réalisé, mais non tel qu'en l'espèce à des travaux dont la réception n'a lieu qu'au moment de l'achèvement de l'immeuble.

Elle explique que ce ne serait qu'à ce moment-là qu'un immeuble achevé puisse être considéré comme « *abrechenbare [Teil] Leistungen* », en attendant ce moment. Le principe de prudence s'opposerait à prendre en compte le bénéfice tant qu'il ne soit pas réalisé : la réalisation n'intervenant qu'au moment de la réception.

Quant à l'application d'une marge bénéficiaire aux travaux en cours, la société expose que ni l'article 235 de la loi sur les sociétés commerciales ni l'article 26 LIR ne permettraient une marge bénéficiaire dans les travaux en cours, et d'une manière générale, qu'aucune disposition n'exigerait de faire entrer dans le prix de revient des bénéfices non réalisés, alors qu'une comptabilité montrant dans le prix de revient des bénéfices non réalisés serait irrégulière.

Or, outre le fait que l'administration n'a tout simplement pas pris position par rapport aux arguments circonstanciés de la demanderesse pourtant relatifs à l'une des questions clé de l'imposition déferée au tribunal, force est encore au tribunal de constater que l'administration elle-même, dans sa circulaire LIR n° 101 du 5 novembre 1985, préconise, en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables, en s'appuyant sur les deux dispositions légales citées ci-avant par la demanderesse, que « *d'après le principe de prudence rejoignant le principe de l'imparité de l'article 23 LIR, les bénéfices non réalisés, c'est-à-dire les plus-values d'actif et les moins-values de passif, ne doivent pas être pris en compte (...)* » de sorte que le redressement par bilan fiscal opéré par l'administration par application d'une marge bénéficiaire ne se justifie pas en l'état actuel des moyens échangés de part et d'autre.

7. En son **point 18.6)**, le rapport procède à la réévaluation des travaux en cours relatifs à la construction de la maison d'un client, en appliquant au montant des travaux en cours au 31.12.1999 une marge bénéficiaire de 15 %, de sorte à procéder par voie de redressement par bilan fiscal à un redressement d'un montant de 810.000.- LUF.

Le rapport refuse encore en ce point 18.6) la prise en compte d'une correction de valeur d'un montant de 400.000.- LUF au profit de ce client, au motif qu' « *il n'existe pas d'argument valable justifiant cette correction de valeur* ».

La demanderesse expose d'abord que lors de l'établissement du bilan de l'exercice 2000 son appréciation aurait été que ces travaux étaient surévalués, de sorte à avoir réduit le poste en question à 5.000.000.- LUF, montant postérieurement confirmé par le décompte de la maison d'habitation en question qui s'élèverait à 5.019.744.- LUF HT et qui aurait été entièrement payé par le client.

Force est de constater que le réviseur, s'il a pris connaissance de ce décompte, n'explique pas pour autant pourquoi il n'en a pas tenu compte.

En ce qui concerne l'application d'une marge bénéficiaire aux travaux en cours, ... fait encore plaider que ledit décompte prouverait qu'elle aurait non seulement facturé intégralement le chantier à son client au coût coûtant, mais encore qu'elle y aurait ajouté la « *marge usuelle* », de sorte que l'application d'une marge supplémentaire de 15% ferait double emploi et serait inacceptable.

Là encore, cette argumentation, pourtant soumise à l'administration dès le 22 avril 2005, n'a pas été prise en considération, et ce ni durant la phase administrative, ni durant la phase contentieuse de la présente affaire.

Le tribunal est dès lors amené, en application de ses développements exposés ci-dessus sub 6) ainsi qu'au vu des explications précises et circonstanciées de la demanderesse non rencontrées par l'administration, à admettre que les décisions déférées laissent d'être motivées à suffisance sur ce point, de sorte qu'en l'absence de toute prise de position concrète afférente de la part de l'Etat, il y a lieu de faire droit aux prétentions de la demanderesse.

8. Le **point 18.7)** du rapport se rapporte à un chantier sis à Dudelange effectué pour le compte de la société civile immobilière KKK – BBB. Le réviseur prend appui sur le fait que certaines factures de fournisseurs, d'un montant total de 247.618.- LUF n'auraient pas été refacturées par ... au client et sur le fait que « *d'autres factures de faible valeur figurent parmi les achats, ce qui indique que d'autres travaux de rénovation ont été effectués par la société* », pour procéder à un redressement évalué forfaitairement pour 2000 à un montant de 1.000.000.- LUF.

La société s'oppose à cette évaluation en se prévalant du fait qu'en date du 18 juin 2004, après achèvement de tous les travaux, tous les frais énumérés dans le rapport auraient été facturés à la société civile immobilière et explique que tous les travaux qui n'étaient pas facturés entre-temps étaient en fait compris dans les travaux en cours sous la position « *autres chantiers* ».

Elle expose encore avoir établi des factures concernant le chantier en question en dates des 17.2.1999, 7.4.1999, 27.6.2000, 6.7.2000, 26.7.2000, 30.8.2000, 12.9.2000, 9.10.2000, 25.10.2000, 27.2.2001, 20.3.2001, 1.6.2001, 29.8.2001, 30.8.2001, 18.1.2002, 22.3.2002, 9.12.2002, 11.12.2002, 21.1.2003, 23.1.2003 pour finaliser la facturation avec le décompte en date du 18 juin 2004 pour un montant total de 142.257,44.- € TTC.

Encore qu'il eut été nécessaire que l'administration tienne compte de ces explications précises documentées par des pièces, force est là aussi de constater que l'administration n'a pas pris utilement position pour expliquer et justifier le maintien de son évaluation forfaitaire, de sorte que le tribunal ne saurait que renvoyer à ses développements relatifs à la charge de la preuve et réformer les décisions lui déferées dans la mesure où celles-ci ont répercuté le montant litigieux de 1.000.000.- LUF.

Il y a lieu de rappeler à ce sujet que si le paragraphe 217 AO autorise l'administration à procéder par voie de taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice, une telle taxation ne saurait être appliquée que sous condition d'avoir épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition. Tel n'est pas le cas lorsqu'il appert que le contribuable s'est montré disposé à prêter son concours pour clarifier une situation donnée, en prenant, comme en l'espèce, position de manière circonstanciée par rapport aux interrogations de l'administration, mais que celle-ci n'a pas tenu compte des éléments fournis par le contribuable et utiles à l'établissement de la vérité sans justifier ce refus d'une quelconque manière.

9. En son **point 18.8)** le rapport retient une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 8.526.- LUF, au motif qu'une facture relative à un supplément d'installation électrique dans l'appartement privé de Mademoiselle CCC de ce montant aurait été annulée « *à titre purement commercial* ».

La société explique qu'il s'agirait en fait non pas d'une annulation de facture pour des raisons « *purement commerciales* », mais d'une annulation de facture pour erreur de facturation, Mademoiselle CCC n'ayant pas commandé de supplément.

Cette explication, non autrement documentée par des pièces, notamment par la production d'une note de crédit dûment rectifiée, laisse d'énervier les constatations de l'administration et le redressement en résultant, et ce d'autant plus que l'explication fournie en cause paraît peu crédible, une annulation de facture pour des raisons « *purement commerciales* » correspondant à une situation exceptionnelle spécifique, de sorte qu'il paraît douteux que la personne chargée de procéder à ladite annulation ait confondu une telle situation avec celle, relativement courante, d'une annulation de facture pour erreur de facturation.

Ce moyen est par conséquent à écarter

10. Le rapport retient encore une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 500.000.- LUF sous son **point 18.9)**, en estimant que le prix facturé par la société à Monsieur PPP pour sa maison d'habitation, serait, d'une part, incomplet, étant donné que des travaux en cours d'un montant de 450.000.- LUF n'auraient toujours pas été facturés, et ce alors que le client habiterait depuis mai 2000 dans la maison, et, d'autre part, sous-évalué, de sorte à y appliquer une marge de 15 %, déduction faite des frais de main-d'oeuvre.

Le rapport tire en particulier prétexte du fait que le client aurait indiqué un prix de construction de 10.000.000.- LUF, mais n'aurait présenté qu'un montant de 7.472.015.- LUF au remboursement de la TVA, pour en déduire que « *ou bien des travaux réalisés par la société n'ont pas été facturés ou bien la maison du neveu de M. BBB a été construite à un prix de faveur* ».

... conteste cette appréciation et souligne que pour qu'il y ait distribution cachée de bénéfice, il faut un avantage direct ou indirect en faveur d'un actionnaire, alors que Monsieur PPP, certes le neveu de Monsieur BBB, serait tiers par rapport à la société.

Elle affirme encore que le client aurait bénéficié des prix d'achat normaux de la société qui lui ont été refacturés tels quels et que la différence entre le prix indiqué par le client et les factures présentées au remboursement de la TVA s'expliquerait par les nombreux travaux que le client aurait réalisés lui-même.

Enfin, elle insiste sur le fait que le décompte est en élaboration et que de ce fait les travaux en cours pour un montant de 450.000.- LUF sont justifiés.

D'après le texte de l'article 164 alinéa 3 LIR, « *les distributions cachées de bénéfice sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfice notamment si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers. L'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm., 1^{er} février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 221).

Or, en l'espèce, le seul lien décelable par le tribunal entre la société et le prétendu bénéficiaire consiste dans le fait que celui-ci est le neveu de Monsieur BBB, administrateur de ... et actionnaire de ...s.a..

A défaut de toute autre circonstance ou élément avancé par l'administration permettant de considérer Monsieur PPP comme étant susceptible d'être considéré en tant qu'« *associé, sociétaire ou intéressé* » au sens de l'article 164 (3) LIR précité, ou de considérer que Monsieur BBB ait pu profiter directement ou indirectement de l'avantage prétendument consenti à son neveu, à savoir le fait que la société aurait construit à Monsieur PPP une maison à un prix de faveur, le tribunal retient que les conditions qui auraient permis à l'administration de conclure à une distribution de bénéfice cachée ne sont pas données en l'espèce.

Les décisions déferées sont par conséquent à réformer dans la mesure où elles reposent sur un ajustement du chef de distribution cachée de bénéfice d'un montant de 500.000. LUF pour l'exercice 2000.

11. ... prend position par rapport au **point 18.10)** du rapport de révision, point qui traite du calcul de l'avantage financier de l'associé BBB résultant de l'acquisition par Monsieur BBB de 9 parkings dans la résidence « Caroline » à Luxembourg-Limpertsberg.

Force est au tribunal de constater que l'administration n'a pas tiré de conclusion préjudiciable à la demanderesse de ses commentaires développés au point 18.10) du rapport de révision, l'avantage financier retenu étant considéré dans le cadre de la révision de la situation de la société ...s.a. et dans le cadre de l'imposition subséquente de celle-ci, qui font l'objet d'un autre recours, enrôlée sous le numéro 21033 du rôle, de sorte que les commentaires afférents de ... ne sont pas pertinents dans le présent rôle.

12. L'administration a encore procédé sur base des conclusions du **point 18.11)** du rapport à une réévaluation du coût de rénovation par la société de deux immeubles appartenant à Monsieur BBB, sis à Luxembourg, rue Michel Rodange, aux numéros 48A et 50A, pour retenir pour l'exercice 2001 une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 15.000.000.- LUF.

Le rapport constate pour ce faire que l'immeuble n° 48A, comprenant 5 appartements, a été rénové pour un montant de 17.383.620.- LUF TVAC, sans qu'il n'existe de devis des travaux de rénovation ou de décompte détaillé des travaux prestés. Le réviseur, en additionnant le prix d'acquisition de l'immeuble (8.000.000.- LUF) à celui des travaux aboutit à un prix de revient de l'immeuble de 25.383.620.- LUF, soit 5.076.724.- LUF par appartement.

Il estime cependant qu'un tel prix de revient serait « *largement en dessous du prix du marché 2001* » qu'il évalue à 8.000.000.- LUF, pour ensuite établir la valeur de l'immeuble rénové (soit 59.880.000.- LUF) à partir du loyer annuel touché, censé correspondre à 5 % du capital investi. Le rapport conclut, suite à ces calculs, que « *la rénovation de l'immeuble de M. BBB est évaluée à la valeur estimée de réalisation (article 27.2 LIR). Ce prix est admis par 8. 000.000.- pour un appartement rénové de sorte que le prix supplémentaire à facturer pour la rénovation des cinq appartements est évalué à 15.000.000.-. En l'absence de sa fonction au sein de la société cet accroissement de fortune de M. BBB n'aurait pas été possible* », de sorte à considérer que les travaux auraient en fait été facturés à un prix de faveur à Monsieur BBB.

Le tribunal tient de prime abord à rappeler que l'application de l'article 164 alinéa 3 LIR relatif aux distributions cachées de bénéfice présuppose avant toute autre chose l'existence d'un avantage, direct ou indirect, au profit d'un associé ou d'un tiers lié à un associé. Le rapport se base sur le fait que le prix de revient d'un appartement se chiffrant à quelques 5.000.000.- LUF serait « *largement en dessous du prix du marché 2001* » évalué par l'administration à 8.000.000.- LUF.

Le tribunal ignore, à défaut de toute explication de la part de l'administration basée par exemple sur une étude du marché, comment se justifie le montant retenu par l'administration : il échet cependant de rappeler à ce sujet que l'administration fiscale a la charge de la preuve des faits augmentant la charge fiscale.

Force est encore au tribunal de constater que la demanderesse verse aux débats un rapport d'expertise établi dans le cadre d'une procédure judiciaire distincte relativement à l'immeuble 50A, immeuble d'une surface inférieure à celle de l'immeuble 48A (420 m² respectivement 547 m²) concluant à un coût de 14.927.000.- LUF TVAC pour « *la rénovation complète de l'immeuble* », coût à comparer au montant facturé par la société à Monsieur BBB, savoir 15.192.400.- LUF TVAC.

La société en tire à juste titre la conclusion que le coût des travaux de rénovation de l'immeuble 50A facturés à Monsieur BBB est même supérieur au résultat de l'évaluation de l'expert judiciaire, de sorte à accréditer l'affirmation de la demanderesse comme quoi « *Il en résulte que le prix facturé à M. BBB pour les transformations effectuées dans l'immeuble sis au 50A, rue Michel Rodange est bien fondé et amplement justifié* ».

La demanderesse extrapole de ce résultat, relatif à l'immeuble 50A, un coût de 14.366.700.- LUF TVAC pour l'immeuble 48A, coût à rapprocher là encore du coût effectivement facturé à Monsieur BBB, soit 17.383.620.- LUF TVAC, la demanderesse insistant sur le fait que la facture présentée à Monsieur BBB ne différerait que de 7 % de la valeur théorique dégagée sur base de l'expertise, différence de surcroît en faveur de la demanderesse.

Or, si en matière de distribution cachée de bénéfice, l'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si un associé perçoit un avantage, le tribunal ne saurait en l'espèce discerner pareil avantage, la seule affirmation non autrement circonstanciée du réviseur selon laquelle le coût de revient de l'immeuble 48A, comprenant le coût des travaux de rénovation, serait largement inférieur au prix du marché laissant de convaincre le tribunal face aux explications précises de la demanderesse, de surcroît étayées par des pièces dont la valeur probante a été admise par d'autres juges.

Il échet par conséquent de réformer les décisions déférées dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2001 la distribution cachée de bénéfice alléguée d'un montant de 15.000.000.- LUF.

13. La société critique encore le rapport en son **point 18.12)** en ce que celui-ci retient une distribution cachée de bénéfices d'un montant de 11.880.962.- LUF résultant de travaux de rénovation effectués par ... dans une résidence appartenant à Monsieur BBB et sise rue Adolphe Fischer à Luxembourg.

Le rapport considère que le montant des travaux effectués fin 2001, s'élevant à 8.671.038.- LUF TVAC pour quelque 50 % de l'immeuble, ainsi que le montant global évalué à 18.500.000.- LUF TVAC serait insuffisant et procède dès lors à un recalcul sur base des loyers touchés après rénovation.

Le réviseur aboutit de cette manière à une valeur de l'immeuble rénové de 58.104.000.- LUF, pour en conclure, en soustrayant 50 % du prix de revient de l'immeuble (soit la moitié du prix d'acquisition augmenté du coût des rénovations facturées) de 50 % de cette valeur, à un montant de 11.880.962.- LUF représentant la différence entre la valeur estimée de réalisation de la moitié de l'immeuble rénové et la moitié du prix de revient de l'immeuble rénové et partant le prix supplémentaire à facturer à M. BBB en raison de la rénovation.

La société, outre de contester la pertinence de la méthode de détermination à partir des loyers, explique que le montant de 8.671.038.- LUF concernerait la rénovation de trois appartements, ainsi que de la cage d'escaliers et aurait fait l'objet d'une facturation minutieusement détaillée.

Elle précise encore que les travaux de rénovation en question seraient de faible envergure, à savoir « *remplacement des fenêtres et des volets, changement partiel des câbles électriques, réfection de la salle de bains, remplacement du revêtement de sol dans les halls privés, polissage des parquets existant, travaux de peinture, divers* », ce qui expliquerait l'importance somme tout peu importante du montant facturé.

Le tribunal est amené en l'espèce, tout comme d'ailleurs dans des points analysés précédemment, à s'interroger sur la réévaluation manifestement systématique des travaux facturés à Monsieur BBB et sur la méthode d'évaluation retenue.

Il y a en effet lieu de rappeler que le paragraphe 208 (1) AO instaure une présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme, le paragraphe 217 AO ne consacrant le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation que dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait (trib. adm. 17 mai 1999, n° 10651, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 314).

Si le rapport ne justifie pas expressément pourquoi le réviseur a estimé devoir se départir des déclarations de la demanderesse, le tribunal est cependant amené à considérer, au vu des affirmations répétées contenues dans le rapport de révision relatives à l'irrégularité de la comptabilité, que cette justification est précisément à rechercher dans le caractère irrégulier de la comptabilité de la société tel qu'allégué (voir sub points 11 et D. du rapport).

Comme relevé ci-avant, le paragraphe 208 (1) AO instaure une présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme et quant au fond, cette régularité se vérifiant quant à la forme notamment lorsqu'elle est agencée de façon claire, ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle et quant au fond, lorsqu'elle est complète et exacte, c'est-à-dire tenue dans le respect des principes généraux comptables tels que retenus par la législation et la doctrine commerciale et comptable.

Or, force est de constater que le rapport de révision se borne à critiquer la méthode d'évaluation retenue par ... ainsi que le système de comptabilisation des travaux en cours, sans avancer une quelconque violation d'une norme légale ou comptable.

..., de son côté, conteste qu'il y ait manque de régularité de la comptabilité, mais estime qu'il existerait tout au plus une divergence d'interprétation d'une méthode comptable, les points contestés par le réviseur étant des problèmes d'évaluation et de traitement comptable des travaux en cours.

Or, à ce sujet, il se peut que le résultat du bilan commercial soit établi en conformité avec les dispositions comptables et commerciales, ce qui n'exclut pas que ce même résultat ne soit pas acceptable du point de vue fiscal, de sorte que dans une telle hypothèse le bilan commercial doive faire l'objet de redressements afin de faire correspondre le résultat à celui qui aurait été atteint si toutes les règles fiscales avaient été respectées.

Une telle réévaluation fiscale n'est cependant pas de nature à remettre en cause la régularité en la forme et au fond de la comptabilité établie selon les préceptes commerciaux et comptables.

Par ailleurs, face aux contestations suffisamment précises et circonstanciées formulées par la société par rapport à l'affirmation sous examen - le tribunal renvoyant à ce sujet aux développements de la demanderesse exposés pages 4 à 8 de la requête introductive d'instance - il aurait appartenu à l'administration, sur la toile de fond des considérations qui précèdent et notamment du régime de la preuve applicable en droit fiscal, de fournir au plus tard en phase contentieuse à la fois la base légale et les éléments de fait qui l'ont déterminée à retenir à charge de ... le caractère irrégulier de sa comptabilité.

Il s'ensuit qu'à défaut pour l'administration de faire état d'un quelconque élément complémentaire suffisamment concret pour ébranler l'apparence ainsi créée par les contestations et explications circonstanciées de ..., le tribunal est amené à retenir la présomption de véracité telle que prévue par le paragraphe 208 (1) AO au profit de la comptabilité de la demanderesse, de sorte que l'administration reste, en l'état actuel d'instruction par celle-ci du dossier, en défaut de justifier des raisons l'ayant amené à se départir des déclarations de la demanderesse.

Le tribunal doit encore émettre des doutes quant à la pertinence de la méthode d'estimation retenue par l'administration. En effet, s'il est vrai qu'aux termes de l'article 2 paragraphe 1^{er} de la loi modifiée du 14 février 1955 relative aux baux à loyer, le loyer annuel ne peut pas dépasser un taux de 5 % du capital investi dans l'immeuble, ce n'est en revanche pas à tort que la demanderesse donne à considérer que « *la réalité sur le marché montre qu'il y a des loyers divergeant fortement autour de ces 5 %* », cette réalité ayant par ailleurs été constatée par la doctrine qui décrit « *une pratique « praeter legem » de fixations conventionnelles non conformes à la loi suivant le marché de l'offre et de la demande* » (J. Bour, La loi modifiée du 14 février 1955 en matière de bail à loyer, Cercle Fr. Laurent, mai 1989, p. 5) qui déplore cette méthode de fixation « *interventionniste* » du loyer.

Par ailleurs, si la méthode retenue par l'administration tend à établir la valeur réelle de l'immeuble sur base du capital investi théorique (censé correspondre au prix d'acquisition et au coût de travaux) pour ensuite déduire de la différence entre cette valeur réelle théorique et la valeur indiquée (c'est-à-dire le prix d'achat effectif et le coût indiqué des travaux de rénovation) le prix supplémentaire devant être facturé au client pour les travaux de rénovation, cette méthode aboutit en fait à déduire une plus-value relative à tout l'immeuble de la comparaison entre une valeur théorique et une valeur empirique (c'est-à-dire établie par des pièces) et à reporter cette plus-value exclusivement sur les travaux de rénovation.

Une telle méthode méconnaît cependant qu'une telle plus-value ne trouve pas nécessairement son origine exclusive dans les travaux de rénovation, considérés comme sous-évalués, mais peut encore résulter de la hausse généralisée du marché de l'immobilier, de sorte que le report de la plus-value dégagée sur les seuls travaux de rénovation ne se justifie pas. Elle méconnaît encore la différence existant entre la valeur des travaux tels que prestés par la société, et la valeur du résultat de ces travaux, qui, incorporés à l'immeuble, en augmentent la valeur. En d'autres termes, des travaux peuvent avoir été facturés à un prix donné, correspondant effectivement à la valeur de la prestation (augmentée le cas échéant d'une marge bénéficiaire) mais engendrer, une fois incorporés à un immeuble, une plus-value supplémentaire.

A défaut de prise de position afférente de l'administration confrontée aux contestations et explications précises de la demanderesse, susceptible de justifier l'ajustement retenu en son principe et en son montant, les décisions déférées laissent d'être motivées à suffisance sur ce point, de sorte qu'il y a lieu de faire droit aux prétentions de la demanderesse et de réformer les décisions déférées dans la mesure où elles ont répercuté pour l'exercice 2001 la distribution cachée de bénéfice alléguée d'un montant de 11.880.962.- LUF.

14. La demanderesse critique le **point 18.13)** du rapport relatif à cinq factures de matériel informatique qui seraient à l'origine d'une compensation interdite entre les comptes fournisseurs et clients.

Ce point n'ayant cependant pas donné lieu à un redressement, de sorte à ne pas faire grief, le tribunal passe outre aux commentaires afférents de la société.

15. Le **point 18.14)** du rapport traite de factures de la vente de matériaux de construction à Monsieur JJJ et Madame BBB, « *nièce de Monsieur BBB* », que le rapport semble considérer, encore que cela n'y soit pas expressément indiqué, comme ayant bénéficié de prix de faveur, de sorte à retenir une distribution cachée de bénéfices d'un montant de 185.000.- LUF.

La société s'insurge contre un tel ajustement et maintient que les conditions d'une distribution cachée de bénéfice ne seraient pas remplies. Elle explique à ce sujet que si Madame JJJ est bien la nièce de Monsieur BBB, le couple JJJ-BBB serait marié sous le régime de la séparation des biens, de sorte que l'immeuble transformé, objet des factures litigieuses serait un bien propre à Monsieur JJJ qui n'aurait aucun lien patrimonial avec Monsieur BBB.

Le tribunal renvoie à ses développements ci-dessus sub 10) pour retenir qu'à défaut de toute autre circonstance ou élément avancé par l'administration permettant de considérer Monsieur JJJ, voire Madame JJJ, comme étant susceptibles d'être considérés en tant qu'« *associé, sociétaire ou intéressé* » au sens de l'article 164 (3) LIR précité, ou de considérer que Monsieur BBB ait pu profiter directement ou indirectement de l'avantage prétendument consenti à sa nièce ou à l'époux séparé en biens de celle-ci, les conditions qui auraient permis à l'administration de conclure à une distribution de bénéfice cachée ne sont pas données en l'espèce.

Les décisions déférées sont par conséquent à réformer dans la mesure où elles reposent sur un ajustement du chef de distribution cachée de bénéfice d'un montant de 185.000. LUF pour l'exercice 2001.

16. Le rapport en son **point 18.15)**, suite au constat qu'il n'existerait aucun devis afférent, applique à des travaux de rénovation réalisées par la société à une maison d'habitation appartenant à Monsieur BBB une marge de 15 % et procède à un réajustement du chef d'une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 140.000.- LUF.

... entend résister à ce réajustement en avançant que le montant mis en compte par la société résulterait « *d'une facturation minutieuse et détaillée* » et conteste l'application systématique d'une marge bénéficiaire de 15 %, en expliquant que sa marge moyenne serait en fait de l'ordre de 4,5%, ce qui résulterait à titre d'exemple du rapport entre le bénéfice de l'exercice 1999 et les ventes réalisées.

Le tribunal ne saurait en l'espèce se départir de l'impression que le service de révision, en premier lieu, et le bureau d'imposition ensuite, aient procédé à une remise en cause de toutes les opérations impliquant directement ou indirectement Monsieur BBB, encore que les raisons d'une telle attitude systématique lui échappent.

En ce qui concerne le point particulier sous examen, il ne résulte pas du rapport de révision pour quelles raisons le réviseur a estimé que les prestations facturées à Monsieur BBB auraient été sous-évaluées, ni, et ce d'autant plus au vu des contestations circonstanciées de la société, pourquoi une marge de 15 % devrait être appliquée, le rapport ne contestant même pas la réalité du montant facturé à Monsieur BBB.

Il s'ensuit que les décisions sont à réformer dans la mesure où elles reposent sur un ajustement non justifié du chef de distribution cachée de bénéfice d'un montant de 140.000. LUF pour l'exercice 2001.

17. Le rapport constate en son **point 19.1)** que les primes d'assurance RC Exploitation privée de l'architecte WWW, de même que les cotisations payées à l'Ordre des Architectes (« OAI ») en raison de l'affiliation personnelle de ce architecte ont été prises en charge par la société.

Le rapport constate encore que si d'un côté Monsieur BBB affirme que ces charges correspondent à la quote-part des honoraires que l'architecte WWW touche de la société, d'un autre côté l'architecte affirmerait que ces montants correspondraient en fait à l'intégralité des primes et cotisations dues par lui.

La société en revanche justifie cette prise en charge par le fait qu'il aurait été convenu dès le début de la collaboration de la société avec l'architecte que ce dernier toucherait pour ses prestations en qualité d'architecte indépendant un honoraire forfaitaire mensuel et que la Société prendrait en charge les frais d'assurance RC Exploitation, ainsi que les frais pour les certificats de l'OAI, mais seulement pour les chantiers de la société affirme de surcroît que Monsieur WWW confirmerait que les frais repris dans le rapport correspondraient dans leur totalité aux primes d'assurances RC Exploitation concernant les projets de la société, et, en ce qui concerne les cotisations de l'OAI, que celles-ci seraient facturées à la société au prorata des projets réalisés par l'architecte pour celle-ci.

Il échet de rappeler qu'en application de l'article 45 LIR les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ne connaissent pas de limitation quant à leur montant, le contribuable étant cependant seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance (trib. adm. 24 février 2000, n° 11061, Pas. adm., 2005, V° Impôts, n° 77), à condition toutefois d'établir le lien causal exclusif entre l'activité de l'entreprise et la dépense engagée (trib. adm. 28 juin 2000, n° 11553, ibidem, n° 78).

Encore que la prise en charge de ces frais ainsi que le paiement d'honoraires forfaitaires par la société à l'architecte puisse jeter des doutes quant à la réelle indépendance de l'architecte en question, il ressort des explications de la société que ces frais ont été exclusivement exposés dans l'intérêt de la société, puisqu'ils ne correspondent qu'au prorata des prestations assurées par l'architecte au profit de

Le tribunal constate qu'il aurait été aisé pour l'administration d'énervé les explications de la société en re-convoquant l'architecte pour acter ses déclarations, mais qu'elle s'en est abstenue, de sorte à ne pas avoir énervé utilement le lien causal entre l'activité de la société et la dépense engagée tel qu'affirmé et expliqué par la société.

Il en résulte que les décisions déférées encourent en ce point la réformation.

18. Le rapport se réfère en son **point 19.3)** à des contrats d'assurance souscrits par ... au profit de son personnel et des associés.

Après avoir constaté que dans le cadre de ces contrat d'assurance-décès et d'assurance-vie la société serait le preneur d'assurance, le bénéficiaire étant l'assuré lui-même en cas de vie, l'épouse survivante ou les enfants en cas de décès, l'administration en conclut qu'il ne s'agirait pas d'un régime de pension complémentaire, souscrit par le patron au profit de son personnel, en vertu de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, mais de simples contrats d'assurances décès et vie privés et individuels, sans aucun lien commercial, dont les primes d'assurance ne constitueraient pas des charges de la société.

Le rapport retient dès lors que les primes déduites auprès de la société seraient à considérer comme distribution cachée de bénéfice en faveur des associés BBB.... et comme salaire en nature pour les autres bénéficiaires soumis à la retenue à la source sur traitements et salaires.

La société reproche au rapport de se référer à la prédite loi du 8 juin 1999 pour redresser l'année 1999 pour un montant de 202.600.- LUF alors que cette loi serait entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2000 seulement. Elle affirme que pour 1999 les montants en question seraient déductibles dans le chef de la société, et ce non seulement à l'égard des montants versés pour les salariés mais également dans celui versés pour les associés, les avantages obtenus par ces derniers n'étant pas plus élevés que ceux des salariés, de sorte qu'un traitement divergent n'entrerait pas en ligne de compte.

Si la société conteste le fait que le réviseur ait refusé de prendre en considération les primes d'assurance en tant que charges de la société, le tribunal ne constate pas pareille conclusion dans le rapport de révision lui soumis par la demanderesse. En effet, la demanderesse, comme déjà relevé ci-avant sub 1) et 4), ayant omis de préciser la portée de son recours par rapport aux décisions déférées mais s'étant contentée de prendre position par rapport au rapport de révision, qui ne constitue pas, faut-il le rappeler, une décision susceptible de faire grief, sans préciser en quoi les illégalités ou irrégularités querellées dans ce rapport se répercutent dans les décisions déférées, le tribunal ne saurait tenir compte que des conclusions immédiatement décelables du rapport, sans chercher de son propre chef toutes les incidences directes ou indirectes de ce rapport sur les décisions déférées, alors qu'il n'appartient pas au tribunal de procéder à l'instruction des parties en leur lieu et place et, le cas échéant de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les griefs susceptibles d'être soulevés contre les décisions sur base du rapport.

En l'espèce, la seule conclusion répercutée sur les décisions qui se dégage directement du point 19.3) du rapport consiste en la majoration de bénéfice d'un montant de 202.600.- LUF retenue par l'administration pour les trois exercices 1999, 2000 et 2001 du chef de distribution cachée de bénéfice au profit des associés.

Or il résulte des explications fournies par la société en date du 22 avril 2005 par rapport au projet d'imposition que les associés en question sont également employés de la société, ce qui explique qu'ils ont bénéficié de la prise en charge par la société des primes d'assurance au même titre que les autres salariés.

Il y a lieu de rappeler que des distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR n'existent que si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir en l'absence de ce lien. En l'espèce, il résulte des explications non contestées de la demanderesse que l'avantage consenti aux associés trouve son origine non pas dans leur qualité d'associé, mais dans leur statut d'employé, de sorte que les conditions d'application de l'article 164 (3) LIR ne se trouvent en l'état actuel du dossier pas données.

Il s'ensuit que les décisions sont à réformer dans la mesure où elles se basent sur un bénéfice majoré de 202.600.- LUF pour chacune des années 1999, 2000 et 2001.

19. Le rapport procède sous le **point 19.4)** à un redressement par bilan fiscal d'un montant de 4.091.445.- LUF pour l'exercice 1999 et de 3.500.000.- LUF pour l'exercice 2000, redressement motivé par le refus de provisions pour commissions de vente non justifiées aux yeux du réviseur : *« Comme le bien-fondé, le montant et la répartition nominative de ces commissions ne sont pas établis, les provisions pour commissions sur ventes sont considérées comme inadmissibles »*.

Par ailleurs, si un décompte a été communiqué en date du 28 février 2005, soit avant l'établissement du rapport de révision, le réviseur rejette ce décompte au motif que *« la force probante du décompte n'est pas établie »*.

C'est à bon droit que la société s'insurge contre cette façon de procéder et contre la conclusion lapidaire du réviseur contestant la force probante du décompte versé en cause en soulignant que le décompte indique de manière détaillée les sommes des commissions et les bénéficiaires de ces sommes, de sorte que le réviseur avait *« toutes les facilités du monde pour vérifier auprès des bureaux d'imposition compétents la correspondance de ce rapport tout simplement en vérifiant les déclarations des bénéficiaires »*.

Il y a lieu de rappeler que les redressements sont confinés aux éléments de bases d'imposition non déterminables à suffisance de droit, lorsque l'administration a épuisé toutes les possibilités d'investigation raisonnables sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition : en l'espèce, il aurait appartenu à l'administration, confrontée au décompte détaillé de la société, soit de justifier le maintien du redressement par rapport aux précisions et détails lui soumis, soit d'énervier de manière circonstanciée la force probante du décompte, en relevant par exemple des erreurs ou omissions.

Il s'ensuit qu'à défaut pour l'administration de faire d'état d'un quelconque élément complémentaire suffisamment concret pour ébranler les contestations et explications circonstanciées de ..., le redressement retenu laisse d'être justifié.

20. Le rapport souligne en son **point 19.5)** que les charges de l'appartement au 2^e étage du siège à Strassen seraient supportées par la société, mais que les avances sur charges payées par le locataire, la concierge, n'auraient pas été comptabilisées comme produits de la société.

Le rapport affirme qu'en tant que locataire de l'immeuble la société comptabiliserait toutes les charges, de sorte qu'elle devrait récupérer la quote-part des frais des sous-locataires. Il constate encore que suite au décompte des charges, une note de débit aurait été adressée au locataire JMK s.à r.l. en date du 31 octobre 2003 et en date du 10 novembre 2004 à la concierge, et procède à un redressement par bilan fiscal en majorant le bénéfice de la société des montants figurant dans lesdites notes.

La société de son côté décrit dans son recours la situation des différents locataires et sous-locataires prévalant fin 2005, et affirme que *« dès le premier jour il fut convenu que la société ...Construction payerait toutes les charges locatives de tout l'immeuble à l'exception de celles dues par le propriétaire et encaisserait des avances, respectivement récupérerait les parts correspondantes sur les autres locataires ou sous-locataires »*.

Elle affirme encore que tant les décomptes avec la concierge qu'avec la société JMK s.à r.l. auraient été payés *« jusqu'en 2002 y compris »*, pour finalement constater qu' *« en fin de compte, la société ne subit aucune charge en relation avec les autres locataires et sous-locataires »*.

Enfin, elle prend longuement position quant à la situation de l'architecte WWW, autre locataire de l'immeuble.

Le tribunal doit avouer qu'il ne saisit pas la pertinence des commentaires de la demanderesse, en particulier en ce qui concerne les développements relatifs à l'architecte WWW, la demanderesse omettant de surcroît de formuler un moyen précis en conclusion de ses commentaires afférents.

Le tribunal constate encore que les commentaires de la demanderesse reproduisent mot pour mot les commentaires adressés par elle au bureau d'imposition par rapport au projet d'imposition. Or si ces commentaires s'inscrivaient à l'époque dans un contexte connu des deux parties, celles-ci s'étant en effet rencontrées au cours de plusieurs réunions et entrevues entre parties, le tribunal ignore pour sa part ce qui a pu être discuté à cette époque, de sorte qu'à défaut de toute précision quant à l'incidence de la situation du locataire WWW sur la question sous rubrique, la signification de ces remarques demeure en l'état incompréhensible.

Il convient de surcroît de relever que si la société peut présenter ses observations sans formalisme quelconque à l'administration, il n'en est pas de même en ce qui concerne la formulation d'un recours devant les juridictions administratives où tout demandeur est tenu de formuler les moyens à la base de son recours avec une précision telle que le tribunal appelé à statuer soit mis en mesure d'analyser *in concreto* la légalité des décisions déferées. Aussi, il incombe au demandeur de fournir des éléments concrets sur lesquels il se base aux fins de voir établir l'illégalité qu'il allègue et de formuler des conclusions.

Or, en l'absence de l'invocation de moyens susceptibles d'entraîner l'annulation ou la réformation des décisions en question, il n'appartient pas au tribunal administratif de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base des commentaires de la demanderesse, de sorte que son recours est à rejeter dans la mesure où il porte sur les conséquences pour les décisions déferées du point 19.5).

21. Le rapport constate sous son **point 19.7)** que la société a pris en charge deux cotisations annuelles d'un club de golf, à savoir pour les associés MMM et SSS, et ce en vertu d'une convention avec ledit club de golf permettant à un invité de s'adjoindre aux dits associés, pour en déduire une distribution cachée de bénéfices.

... estime pour sa part que les cotisations annuelles pour le club de golf seraient justifiées et explique que les deux anciens associés MMM et SSS utiliseraient cette activité « *notamment à la prospection de clients* », étant donné qu'il s'agirait d'un abonnement de type société où un invité peut toujours participer gratuitement à un circuit.

La société relève enfin que « *sur la période visée Monsieur MMM n'était plus associé* ».

Le tribunal constate de prime abord qu'il résulte des explications fournies par la société en date du 22 avril 2005 par rapport au projet d'imposition que Monsieur SSS a été actionnaire de ... jusqu'au 10 janvier 2002 et que Monsieur MMM était administrateur de la société durant les exercices 1999, 2000 et 2001, de sorte à entrer *a priori* dans la catégorie des « *associés, sociétaires et intéressés* » de l'article 164 (3) LIR.

Le tribunal retient en l'espèce qu'au vu des avantages accordés par la société aux personnes concernées, avantages non contestés, l'administration a valablement pu considérer qu'il y a distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'il appartient à la société de rapporter la preuve qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre la société et les bénéficiaires des avantages en question.

Or, en l'espèce la société se borne à affirmer que les abonnements de golf serviraient « *notamment* » à la prospection de clients. Outre le fait que cette affirmation tend à établir que les abonnements payés aux deux personnes intéressées ne se justifient pas *exclusivement* par la prospection de clientèle, la société reste en défaut de rapporter la preuve d'une utilisation effective de ces abonnements dans le but allégué, alors qu'il lui aurait été aisé de rapporter cette preuve en établissant par exemple que les personnes intéressées n'auraient utilisé l'abonnement litigieux qu'en compagnie de clients ou de clients potentiels, de sorte à exclure la pratique du golf à des fins purement personnelles.

22. Le rapport de révision en ses **points 19.8) et 19.9)** procède à une majoration de bénéfice du chef de distributions cachées de bénéfice déduites de frais de représentation et des frais considérés comme étant des frais privés.

Le rapport pour ce faire relève sub 19.8) que si la société comptabilise des frais de représentation sur base de décomptes d'une carte de crédit, les documents comptables, à savoir les extraits du compte bancaire afférent Visa-Eurocard-Mastercard feraient défaut.

Le rapport épingle en particulier un montant de 44.416.- LUF relatif à un gâteau d'anniversaire en estimant que *« cette facture au montant de 44.416.- TVAC est sans doute en relation avec la date d'anniversaire de M. BBB (le 17.11.) et constitue donc une dépense privée »* ainsi que deux factures d'un hôtel-restaurant concernant deux repas en date du 3 novembre 2000 et du 18 octobre 2001 pour un total de quelque 230.000.- LUF au sujet duquel il considère que *« vu le lieu, les dates et le nombre de personnes variant entre 68 et 88, il s'agit de factures en relation avec la chasse »* pour arriver à la conclusion qu' *« à défaut des extraits du compte Visa-Eurocard-Mastercard toutes les dépenses par carte de crédit sont considérées comme dépenses privées conformément à l'article 12(1) LIR »*.

En ce qui concerne le point 19.9) du rapport, celui-ci traite de factures de restaurants dont aucune n'indiquerait les personnes ayant été invitées. Le rapport en particulier relève qu'une facture d'un montant de 138 815.- LUF établie au nom de Monsieur BBB concernerait le repas suite à une chasse du 11 novembre 1999 et une seconde facture d'un montant de 100.000.- LUF serait annotée *« Jagd BBB »* pour en déduire, au motif qu' *« étant donné que la chasse est une activité de loisir »*, que les dépenses relatives à la chasse sont considérées comme dépenses privées.

... critique en ces points le rapport pour être *« muet quant à la proposition faite par Monsieur BBB, à savoir de produire tous les détails du compte Visa moyennant le service « Recherches » de la Banque »*. Elle estime encore que le rejet de ces frais par le réviseur ne serait pas conforme *« à la loi fiscale »* au motif que ces frais *« s'ils sont vraisemblables doivent être pris en compte même en l'absence de pièce comptables en bonne et due forme »*.

Elle relève encore que ses frais de représentation se chiffraient à des pourcentages qui, comparativement, par référence à des sociétés similaires, seraient extrêmement bas et que les autres sociétés du groupe ...n'auraient pas de frais de représentation.

Le tribunal constate à l'étude du rapport en question que si l'administration a considéré la prise en charge de ces frais par la société comme constitutive d'une distribution cachée de bénéfices dans le chef de Monsieur BBB, la société estime de son côté qu'il s'agirait de frais de représentation.

Il convient de rappeler que de telles dépenses, afin qu'elles puissent être considérées comme dépenses d'exploitation ou comme frais d'obtention, doivent en tout état de cause se trouver en relation économique étroite avec l'entreprise, de même que lorsque l'administration retient qu'il y a eu distribution cachée de bénéfice, le contribuable est appelé à prouver qu'il n'y a pas de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée.

Or en l'espèce la société se contente de critiquer le rapport pour ne pas avoir admis une offre de preuve et de souligner la faible importance des frais litigieux par rapport à son chiffre d'affaires et par rapport à celui du groupe ... , de sorte à n'avoir pas établi, ni même allégué de justification économique afférente.

Cette conclusion n'est pas énervée par les critiques opposées au rapport de révision au sujet de la proposition de Monsieur BBB de produire les détails du compte Visa débité. En effet, face au refus manifeste de tenir compte de cette proposition, refus concrétisé dans les bulletins d'imposition, il aurait appartenu au contribuable de produire les preuves afférentes devant le directeur, saisi de la réclamation contre ces bulletins, et, au plus tard, devant le tribunal afin de rapporter la preuve de la légitimité de la prise en charge de ces dépenses.

Le moyen afférent de la demanderesse est par conséquent à rejeter.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)), son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 453).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable en la pure forme ;

le déclare cependant irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal des exercices 1999, 2000 et 2001 ;

au fond le dit partiellement justifié ;

partant et par réformation dit qu'il n'y a pas lieu de tenir compte lors de l'établissement des bulletins valablement déférés des majorations de bénéfice telles que retenues aux points 18.1), 18.3), 18.4), 18.6), 18.7), 18.9), 18.11), 18.12), 18.14), 18.15), 19.1), 19.3) et 19.4) du rapport de révision ;

renvoie l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les laisse pour moitié à chacune des parties.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 novembre 2006 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Lenert